



**XXV Jornadas
Hispanolusas Ourense 2015**

Tendiendo puentes entre la investigación y la transferencia de conocimiento

FATORES CONTINGENCIAIS COM INFLUÊNCIA NO USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NA INDÚSTRIA TÊXTIL E VESTUÁRIO PORTUGUESA.

Akaísa Afonso Leite (akal3463@hotmail.com)

Paula Odete Fernandes (pof@ipb.pt)

Joaquim Mendes Leite (jleite@ipb.pt)

Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTiG-IPB)

Campus de Santa Apolónia

5300-253 Bragança (Portugal)

RESUMO:

O presente trabalho de investigação científica procurou verificar relações entre o uso de práticas de Contabilidade de Gestão e diversos fatores contingenciais. A Teoria da Contingência foi o suporte para o modelo de análise. O estudo incidiu sobre uma população de 512 empresas da indústria têxtil e vestuário que fazem parte da Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP). Os dados foram recolhidos em meados do ano 2014 através de um inquérito por questionário enviado à totalidade da população. Os resultados do estudo quantitativo evidenciaram que as práticas de Contabilidade de Gestão tradicional são mais utilizadas, por comparação com práticas mais contemporâneas. Para além da interdependência verificada entre algumas das variáveis do modelo de análise, os resultados obtidos através do modelo de regressão linear múltipla permitiram concluir que a tecnologia avançada de produção influencia, de forma positiva e direta, o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

PALAVRAS-CHAVE: Teoria da Contingência, Tecnologia avançada de produção, Práticas de Contabilidade de Gestão, Setor têxtil e vestuário de Portugal.

ABSTRACT:

This scientific research work aims to verify relationships among the use of management accounting practices and several contingent factors. Contingency theory was the support for the analysis model. The study focused on a population of 512 textile and clothing companies that integrate the Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP) (Portuguese Textile and Clothing Association). Data were collected in middle of 2014 through a survey questionnaire sent to the whole population. The results of the quantitative study showed that the practices of traditional management accounting are more used, in comparison with the practices more contemporaneous. Beyond the interdependence found between some of the variables in the analysis model, the results obtained by using the multiple linear regression model showed that the advanced technology of production influences, in a positive and direct correlation, the use of management accounting practices.

KEYWORDS: Contingency Theory, Advanced production technology, Management accounting practices, Portuguese textile and clothing sector.

1. INTRODUÇÃO.

Sunarni (2013), num estudo aplicado na Indonésia, considerou diversos fatores que podem conduzir a mudanças no ambiente de negócios. Entre esses fatores, o autor destacou a tecnologia e a procura de melhor qualidade dos produtos. Da mesma forma, Mat e Smith (2014) investigaram, na Malásia, o impacto de mudanças no ambiente de negócios das organizações e nas práticas de CG e o efeito dessas mudanças no desempenho organizacional. Os autores consideraram que um ambiente de mudanças traz consigo maior concorrência entre os mercados. Consequentemente, estes mercados, com o objetivo de obter vantagens competitivas, investem em tecnologias avançadas de produção que, por sua vez, ajudam a organizar o processo de produção e aumentam o nível de qualidade dos produtos, reduzindo os custos e obtendo o máximo de eficácia. De acordo com os autores, estas alterações podem influenciar a escolha das práticas de CG numa organização. Este argumento é reforçado por Shields (1998) que evidenciou que, empresas de vários países têm implementado as práticas recentes de CG como consequência de mudanças no ambiente de negócios. Deste modo, depreende-se que mudanças no meio ambiente causam mudanças na organização que, por sua vez, causam mudanças nas práticas de CG.

Num estudo aplicado em empresas industriais etíopes, Bogale (2013) considerou que para responder às alterações do contexto envolvente, as empresas devem usar as práticas recentemente desenvolvidas pela CG. De acordo com Faria et al. (2012), depois de um período de elevada controvérsia das práticas ditas “tradicionais”, surgiram diversas práticas de CG, consideradas “novas”, “avançadas” ou “contemporâneas”. Major (2009) argumentou que desde o final da década de 1980 até ao presente se tem verificado um desenvolvimento de práticas e instrumentos “modernos” de CG para apoiar o processo de tomada de decisões nas organizações. Entre essas práticas, Faria et al. (2012) destacaram o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC), a Gestão Baseada em Atividades (*Activity Based Management* - ABM), Custeio Alvo (*Target costing*), o *Balanced Scorecard* (BSC), a Análise de Ciclo de Vida e a Contabilidade de Gestão Estratégica. Gerdin (2005) argumentou que um ambiente de mudanças e inovações tecnológicas incentiva as empresas a adotarem novas tecnologias e novas formas de gestão. Segundo o autor, vários são os estudos que têm explorado a influência de tecnologias modernas, JIT (*Just in time*) e TQM (*Total Quality Management*), nos sistemas de CG. No entanto, parece não existir, na prática, um consenso entre inovações tecnológicas e inovações em CG. Adler et al. (2000) compararam a CG em diversos países e concluíram que as empresas adotam práticas contemporâneas de CG, mas de forma gradual e lenta. De acordo com Klein (2014), se as empresas operam num ambiente de mudanças e inovações tecnológicas, adotando modernas tecnologias e modernos processos de gestão, certamente, deveriam adotar as práticas de CG mais avançadas. Nesse sentido, Guerra (2007) sugeriu que a melhor forma de gerir as organizações é analisar profundamente as características empresariais e os fatores contextuais.

Vários foram os autores (e.g., Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001) que se debruçaram sobre as práticas de CG e a mudança nos sistemas de contabilidade e controlo de gestão em diversos países. Gomes (2007) referiu a escassez de estudos concretos, em Portugal, sobre o uso de práticas de CG. Por seu turno, Machado (2013) acrescentou que as práticas de CG nas organizações portuguesas também são muito pouco divulgadas. Naturalmente que esta ausência de divulgação de elementos da CG implementada dificulta a realização de estudos académicos. Deste modo, apesar das dificuldades, torna-se oportuno investigar qual a situação concreta da CG portuguesa em relação ao uso destas práticas e se as empresas portuguesas estão ou não a acompanhar as novas tendências. Considerando, ainda, o facto de não haver nada de absoluto e imutável nas empresas e existirem inúmeros fatores contextuais com poder de influência, o estudo desses fatores em relação à adoção de diferentes práticas de CG torna-se pertinente. Face ao exposto, facilmente se depreende que o objetivo principal da presente investigação é explorar a influência de alguns fatores contextuais no uso destas práticas.

O presente estudo de investigação científica, diferentemente dos de outros autores (e.g., Tomás et al., 2008; Coelho, 2011; Machado, 2013) também aplicados em empresas portuguesas, não se limitará a classificar as práticas de CG em tradicionais ou contemporâneas. Em vez disso, será utilizada uma perspetiva mais abrangente similar ao estudo de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), considerando que existe uma multiplicidade de práticas de CG. Estes estudos (Drury & Tayles, 2005; Machado, 2007) constituem uma referência teórica base para a presente investigação, nomeadamente em relação a alguns fatores com influência no uso das práticas de CG. Trata-se de uma investigação quantitativa com recolha de dados através de um inquérito por questionário *online* aplicado numa população de empresas da indústria têxtil e vestuário, registadas em 2014 na Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP). De acordo com Ittner e Larcker (2002), este tipo de método de investigação pode ser a única forma de compreender as variáveis e as relações que se estabelecem entre elas.

Para além da introdução, da conclusão e das referências, este estudo está estruturado em mais três pontos. No ponto dois, será realizada uma revisão de literatura sobre a Teoria da Contingência e o uso de práticas de CG. Este enquadramento teórico será a base para a formulação das hipóteses de investigação. No ponto três, descreve-se a metodologia usada e são identificadas as características da amostra. Os resultados do estudo serão apresentados no quarto ponto e interpretados à luz da revisão de literatura, nomeadamente Drury e Tayles (2005) e Machado (2007).

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.

Este ponto inicia-se com uma sistematização das origens e dos fundamentos da Teoria da Contingência. O uso desta teoria na investigação em CG e as principais críticas à teoria também são abordados. A revisão da literatura prossegue com a análise de vários estudos sobre as práticas de CG e a influência de certos fatores contextuais no seu uso. Apesar de os estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007) constituírem uma referência teórica base deste trabalho, foram analisados outros estudos com o objetivo de ampliar perspectivas teóricas sobre os conceitos e as variáveis estudadas.

2.1. Teoria da Contingência versus Investigação em Contabilidade de Gestão.

Perante as críticas à Escola de Administração Científica, à Teoria Clássica e à Teoria Burocrática, nomeadamente o menosprezo pelo indivíduo humano (abordagem humanista) e, principalmente, o facto de ignorar o ambiente externo (abordagem sistémica), surgiu a abordagem contingencial nas organizações (Teoria da Contingência) (Guerra, 2007). Burns e Stalker (1961), citados por Fagnoli et al. (2012), foram os primeiros a anunciarem um estudo utilizando a abordagem contingencial. Estes autores realizaram uma pesquisa com recurso a entrevistas em vinte indústrias inglesas para averiguar se existiam relações entre as práticas administrativas e o ambiente externo dessas indústrias. Os resultados evidenciaram grande variedade de procedimentos administrativos que estavam relacionados com determinadas características ambientais. Deste modo, concluíram pela existência de uma estrutura organizacional adequada para cada tipo de ambiente em que a empresa estivesse inserida. A pesquisa destes autores foi baseada na visão de que o ambiente determina a estrutura e o funcionamento das organizações. A Teoria da Contingência explica que não existe nada de absoluto nos princípios da administração.

Woodward (1965), citado por Fagnoli et al. (2012), num estudo em 100 empresas britânicas de vários tipos de negócios, analisou a relação entre a tecnologia e a estrutura organizacional adotada. O estudo evidenciou que as empresas se organizam em função da tecnologia utilizada, ou seja, a tecnologia afeta a estrutura e o comportamento organizacional, sendo que a associação entre ambas conduz a um melhor desempenho da organização. Conforme Otley (1980), a Teoria da Contingência surgiu na literatura de CG em meados dos anos 1970. A premissa da abordagem da contingência para a CG foi baseada no argumento de que não existe nenhum sistema de CG universalmente apropriado que se aplique igualmente a todas as organizações e em todas as circunstâncias. Por outras palavras, a implementação de um sistema de CG depende de circunstâncias específicas em que uma organização se encontra. Chenhall (2003) desenvolveu um estudo sobre o *design* de sistemas de controlo de gestão dentro do contexto organizacional onde reviu uma variedade de literatura baseada na Teoria da Contingência desde 1980. O autor referiu os fatores contingenciais que podem explicar a eficácia dos sistemas de contabilidade e controlo de gestão nas organizações, incluindo o ambiente, a tecnologia, a dimensão, a estrutura organizacional, a estratégia e a cultura organizacional. Tais contingências são de extrema importância para o contexto atual dos sistemas de controlo de gestão. A Teoria da Contingência pode ser fundamentada no conceito de que «a eficiência da estrutura ou procedimentos de uma organização depende das circunstâncias específicas em que uma organização se encontra» (Major & Vieira, 2009, p. 70).

Segundo Guerra (2007), apesar do uso da Teoria da Contingência na investigação em CG ser recente, há algum tempo que se reconhece a sua inter-relação com fatores organizacionais. Várias pesquisas em CG (e.g., Haldma & Lääts, 2002; Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) têm considerado diversos fatores contingenciais em relação ao uso de sistemas de CG, de sistemas de controlo de gestão e de outros termos que, de uma forma ou de outra, se relacionam com práticas de CG. Esses fatores contingenciais mais comumente estudados são: a dimensão da organização, a intensidade da concorrência, a tecnologia, o ambiente, a estrutura organizacional, a estratégia, a cultura, o desempenho organizacional e a

descentralização. Ocorre que, de acordo com Chenhall (2003), muitas vezes os termos CG, sistemas de CG e sistemas de controlo de gestão são tratados como fenómenos idênticos.

De acordo com Guerra (2007), uma importante limitação da Teoria da Contingência é o menosprezo pela componente humana. O autor explicou que esta teoria não analisa o aspeto humano porque este não integra o seu âmbito organizacional. Todavia, como uma das características da teoria é a sua flexibilidade, nada impede a inserção de alguns aspetos humanos. Por conseguinte, Guerra (2007) complementou que grande parte das críticas não diz respeito aos seus conceitos propriamente ditos, mas sim a problemas metodológicos específicos de alguma investigação empírica que usou uma abordagem teórica contingencial. Um dos problemas referidos foi a falta de precisão na definição de variáveis. No mesmo sentido, Otley (1980) argumentou que muitos são os estudos que utilizam uma vasta gama de variáveis independentes e dependentes, mas divergem em relação à definição e medição dessas variáveis.

Guerra (2007) admitiu que as variáveis definidas podem ser analisadas sob diferentes perspetivas metodológicas, isto é, refletindo um olhar diferente sob um mesmo problema. No entanto, esta diversidade na definição e mensuração de variáveis constitui uma crítica à utilização da Teoria da Contingência para efeitos de suporte à investigação. Outra crítica metodológica, segundo Chenhall (2003), está relacionada com o tamanho das amostras. Este autor referiu que amostras de pequenas dimensões, nos estudos baseados na Teoria da Contingência, limitam o poder estatístico dos resultados. Com o objetivo de aumentar a fiabilidade dos resultados, Ittner e Larcker (2001) sugeriram a utilização de múltiplas fontes de dados (questionários, entrevistas, documentos, outros). Um outro aspeto que também tem limitado a investigação baseada na Teoria da Contingência, segundo alguns autores (e.g., Otley, 1980; Guerra, 2007), é a não inclusão da variável eficiência (desempenho) organizacional. Estas limitações enfraquecem os resultados da investigação em CG com suporte na Teoria da Contingência. Não raras vezes, as correlações identificadas são estatisticamente pouco significativas, quando não contraditórias entre diferentes estudos, sendo raros os esforços de reconciliação teórica dos resultados (Major & Vieira, 2009). Dadas as limitações referidas, Langfield-Smith (1997) considerou que os resultados das pesquisas baseadas na Teoria da Contingência são mais fragmentados e heterogêneos do que integrados e homogêneos.

Para Guerra (2007, p. 57) «a única certeza que tem sido consistente entre os investigadores que baseiam os seus estudos na Teoria da Contingência é que os resultados das pesquisas empíricas carecem de consistência». Segundo este autor, a Teoria da Contingência, com a premissa de que “tudo depende” e “tudo é relativo”, é extremamente flexível, o que torna difícil a obtenção de resultados precisos e consistentes como seria desejo dos críticos. O estudo da relação entre as contingências e os sistemas de CG é, de facto, considerado um desafio face às dificuldades em observar todos os fatores envolvidos, em mensurar devidamente variáveis, em adotar os métodos de investigação adequados e em interpretar corretamente as relações entre as variáveis. Todavia, Otley (1980) realçou que, apesar da quantidade considerável de investigação empírica baseada na Teoria da Contingência, esta ainda é insuficiente no que diz respeito ao processo de relacionar contingências específicas com os sistemas de CG.

2.2. Uso de Práticas de Contabilidade de Gestão.

Conforme Erserim (2012), existem várias definições de CG na literatura. O autor define a CG como a soma de várias práticas desenvolvidas para auxiliar a gestão. De acordo com Souza et al. (2003), a CG tem evoluído em resultado da investigação académica, com o propósito de apresentar práticas específicas consideradas adequadas e necessárias para apoiar, capacitar e encorajar os gestores no processo de tomada de decisões. Segundo Klein (2014), a adoção, utilização e desenvolvimento da CG é um processo associado a fatores contextuais e às próprias práticas de gestão. Neste sentido, os gestores têm à sua disposição uma variedade de práticas de CG, sendo que cada uma delas fornece um ou vários tipos de informação de CG. Estas práticas são definidas, segundo Ittner e Larcker (2002), como uma variedade de métodos utilizados pelas organizações, de modo a apoiar os processos de determinação de informação útil à gestão.

De acordo com Junqueira (2010), o uso das práticas contemporâneas e tradicionais, em simultâneo, cooperam no sentido de orientar e direcionar a atenção dos gestores para vários aspetos da organização. Neste sentido, o autor realçou que as práticas contemporâneas de CG devem ser utilizadas, não em substituição mas, de forma complementar com as práticas tradicionais. Foram várias as pesquisas (e.g., Yalcin, 2012) que examinaram a adoção/uso das práticas de CG (tradicionais e contemporâneas) e compararam os benefícios derivados destas práticas. As conclusões retiradas destes estudos foram, em larga medida, semelhantes no que toca a estabelecerem que as práticas tradicionais de CG estão mais implementadas do que as práticas recentemente

desenvolvidas. No mesmo sentido, literatura diversa (e.g., Adler et al., 2000; Sunarni, 2013) evidenciou a baixa adoção das práticas de CG mais recentes. Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram um estudo em indústrias australianas com o objetivo de explorar o uso das práticas de CG e os seus benefícios. Os resultados, consistentes com literatura anterior, indicaram que as taxas de adoção das práticas tradicionais foram superiores às práticas recentemente desenvolvidas. Frezatti (2007) pesquisou o uso das práticas de CG nas grandes indústrias brasileiras. O resultado do estudo mostrou que a adoção foi menor para as práticas recentes, custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* - ABC), *Balanced Scorecard* (BSC), *Economic Value Added* (EVA) do que para práticas mais tradicionais como o orçamento. Isso reflete um baixo grau de aprovação e implementação de práticas mais recentes.

Joshi (2001) também analisou as práticas de CG em indústrias indianas, em termos da sua adoção e seus benefícios. O estudo revelou que as empresas indianas estudadas dependem em grande parte das práticas tradicionais e a adoção das práticas recentemente desenvolvidas foram relativamente baixas. No entanto, segundo o autor, houve sinais de crescentes mudanças no sentido da adoção de algumas práticas contemporâneas como o custeio ABC ou o custeio alvo. Leftesi (2008) complementou que os resultados dos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Joshi (2001) eram semelhantes em relação às conclusões das práticas tradicionais, mas diferentes em relação à taxa de adoção e aos benefícios considerados. Hyvonën (2005), num estudo sobre as práticas de CG em empresas transformadoras da Finlândia, concluiu que a maior parte das práticas usadas é a tradicional, mas algumas práticas mais recentes também são adotadas. Sulaiman et al. (2004) analisaram as práticas de CG em quatro países asiáticos (Singapura, Malásia, China e Índia) e concluíram que o uso de práticas mais recentes de CG foi fraco, enquanto o uso de práticas tradicionais continuava forte, apesar de os valores culturais e nacionais diferirem. Também Askarany (2012) examinou a introdução de novas práticas de CG na Austrália, ao longo de um período de quatro anos, e concluiu que estas práticas não são amplamente implementadas.

2.3. Formulação das Hipóteses de Investigação.

Tal como já foi referido antes, as pesquisas de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007) constituem a referência teórica base do presente estudo, suportando as quatro primeiras hipóteses de investigação em termos de variáveis independentes. Em relação à variável dependente daqueles estudos – sofisticação dos sistemas de custeio – o presente estudo optou pelo uso de práticas de CG, conforme estudo de Ahmad (2012). Desta forma, pretendeu-se alargar o estudo às práticas de planeamento, controlo e tomada de decisões, para além das práticas de custeio e sua sofisticação. Assim, julgou-se pertinente estudar todas estas práticas de CG num setor específico de atividade (setor têxtil e de vestuário de Portugal). A variável independente tecnologia avançada de produção não foi considerada nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007). Porém, atendendo a que outros autores (e.g., Otley, 1980; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) a consideraram um importante fator contingencial para o desenvolvimento de práticas de CG, decidiu-se acrescentar esta variável independente como última hipótese de investigação deste estudo.

Os estudos de Ahmad (2012) e Alkizza e Akbar (2005) indicaram que as empresas que enfrentam um ambiente de intensa concorrência tendem a implementar práticas de CG. Este ponto de vista é consistente com os estudos de Al-Omiri e Drury (2007) que, por sua vez, identificaram a concorrência como um fator externo importante para estimular os gestores a implementar sistemas de custeio. Segundo Abernethy et al. (2001), nos últimos 15 anos tem-se verificado um maior empenho no desenvolvimento de sistemas de custeio mais sofisticados devido a várias mudanças no meio envolvente, nomeadamente ao aumento da concorrência. De acordo com Lee (2004), a gestão eficaz e eficiente dos custos dos produtos é apontada como um fator crítico de sucesso, ou seja, estas atividades de gestão e controlos de custos são considerados como essenciais para a obtenção de resultados que permitam às empresas concorrer com produtos competitivos no mercado. Esta discussão sugere que uma maior concorrência aumenta a probabilidade de as organizações adotarem as práticas de CG.

1ª Hipótese (H1):

Quanto maior a intensidade da concorrência enfrentada pela organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

Consoante as pesquisas de Al-Omiri e Drury (2007), a diversidade de produtos divide-se em, diversidade de suporte, diversidade de processo e diversidade de volume. A diversidade de suporte refere-se à variação no apoio dado a cada produto por vários departamentos internos auxiliares (por exemplo, engenharia, compras, *marketing*). A diversidade de processo refere-se a diferenças no consumo de recursos entre todas as atividades envolvidas. A diversidade de volume ocorre quando os produtos são fabricados em diferentes

tamanhos, afetando assim o nível de lotes a ser distribuído. De acordo com estes autores, a diversidade de produtos determina a complexidade do processo de produção, resultando numa maior atividade na fabricação dos produtos. Deste modo, segundo os autores, para medir o consumo de recursos de diferentes produtos num ambiente complexo, é necessário o uso de práticas de CG.

2ª Hipótese (H2):

Quanto maior o nível da diversidade de produtos, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

A dimensão da organização é considerada um fator contingencial vital que tem influência sobre o uso de práticas de CG (e.g., Haldma & Lääts, 2002; Al-Omiri & Drury, 2007; Abdel-Kader & Luther, 2008). Albu e Albu (2012), para justificar essa influência, argumentaram que quanto maior for a dimensão da organização, maior será o controlo sobre o ambiente, maior será a quantidade de recursos empregues e maior será o uso de práticas de CG. Uma possível razão para isso, de acordo com Drury e Tayles (2005), é que as organizações de maior dimensão, normalmente, possuem um ambiente mais complexo e diversificado de atividades e, por conseguinte, necessitam de práticas de CG mais sofisticadas para medir os recursos consumidos pelos diferentes objetos de custo.

3ª Hipótese (H3):

Quanto maior a dimensão da organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

Segundo Ismail e Mahmoud (2012), um papel importante dos sistemas de custeio do produto é fornecer informações de custos relevantes para a tomada de decisão. Os sistemas de custeio desempenham um papel crucial na construção de informações para a análise da rentabilidade periódica, ou seja, para distinguir as atividades lucrativas das atividades não lucrativas. Se o sistema de custeio não capta com a suficiente precisão a informação sobre o consumo de recursos, os custos serão distorcidos, existindo, deste modo, perigo dos gestores subestimarem os lucros dos produtos nas suas decisões. De acordo com Ngingo (2012), os custos devem ser altamente fiáveis para se assumirem como fator importante na tomada de decisões.

4ª Hipótese (H4):

Quanto maior a importância da informação de custo para a tomada de decisões, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

Nas últimas décadas, segundo Soutinho (2006), observou-se um avanço tecnológico na indústria têxtil. Este avanço refletiu-se na introdução de modernas tecnologias em todas as fases do processo de fabrico, como a informática, eletrónica, a automação e os materiais. Para este autor, o uso da tecnologia avançada de produção ajuda as empresas a diferenciar os seus produtos e, dessa forma, a manter e a consolidar vantagens competitivas. De acordo com Ahmad (2012), as empresas industriais empregam tecnologias para auxiliar, de alguma forma, a sua atividade de produção. O autor argumentou que a tecnologia tem vindo a evoluir muito rapidamente e tem sido amplamente difundida. Por isso, é essencial testar esta variável como um dos potenciais fatores contingentes que explicam o uso de práticas de CG. Ajibolade (2013) defendeu que o uso de práticas de CG se ajusta em função da complexidade tecnológica do processo de produção. O autor, em concordância com Chenhall (2003), considerou que a variável tecnologia está relacionada com a forma como os processos de trabalho das organizações transformam os recursos, incluindo a tecnologia de produção adotada. Qualquer empresa que queira manter-se competitiva depende da tecnologia avançada de produção para conseguir continuar presente, funcionar e atingir objetivos. Assim, a tecnologia avançada de produção tem sido destacada como um importante fator contingente a partir do qual se espera que tenha um impacto na conceção de sistemas de CG.

5ª Hipótese (H5):

Quanto maior o uso da tecnologia avançada de produção, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

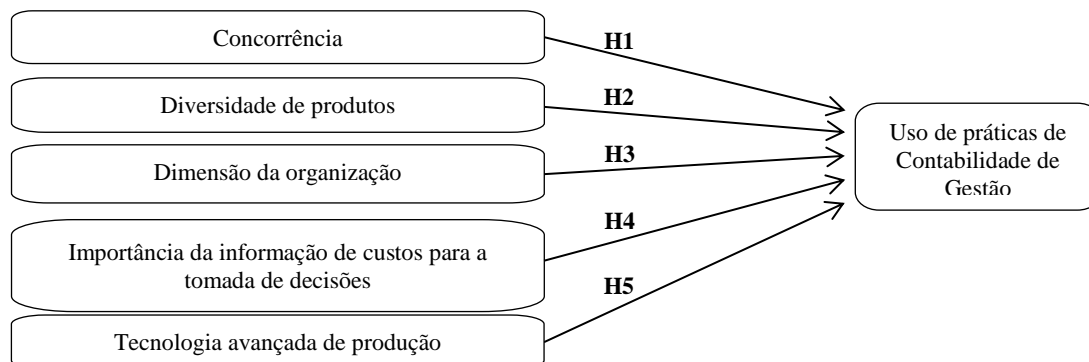
Nesta sequência, perante estas cinco hipóteses de investigação colocadas, importa começar por especificar, sinteticamente, qual a metodologia necessária para as testar e obter resultados concretos.

3. METODOLOGIA.

O presente estudo analisa a relação entre fatores contextuais e o uso de práticas de Contabilidade de Gestão (CG). Pretende-se, por um lado, avaliar o grau em que as empresas portuguesas do setor têxtil e vestuário escolhem e implementam práticas de CG. Por outro lado, procura-se investigar se diversos fatores contextuais (a concorrência, a diversidade de produtos, a dimensão da organização, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção) influenciam o uso de práticas de CG. O objeto de estudo recai sobre as empresas do setor têxtil e vestuário localizadas no

continente português. Na sequência da revisão de literatura da presente investigação, a Teoria da Contingência, quer ao nível das contingências internas e externas como variáveis independentes (e.g., Otley, 1980; Guerra, 2007), quer ao nível do uso das práticas de CG como variável dependente (e.g., Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Hyvonén, 2005), serve de suporte teórico a este estudo. Foi com base neste suporte teórico, considerando os conceitos das variáveis anteriormente abordados, que se desenvolveu o sistema de hipóteses da presente investigação conforme modelo de análise representado na Figura 1.

Figura 1. Modelo de análise.



As cinco hipóteses indicadas na figura acima foram previamente suportadas na revisão de literatura. Dada a natureza quantitativa do estudo, o instrumento escolhido para a recolha dos dados necessários ao desenvolvimento deste estudo foi o inquérito por questionário, aplicado via *online*. O principal motivo desta escolha reside no facto de diversos estudos empíricos anteriormente referidos (e.g., Al-Omiri & Drury, 2007; Ahmadzadeh et al., 2008) terem usado este método. O questionário foi desenhado para recolher dados relativos ao uso de práticas de CG, a concorrência, a dimensão da organização, a diversidade de produtos, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção, em consonância com os objetivos anteriormente citados.

O inquérito por questionário foi enviado para uma população de empresas do setor têxtil e de vestuário associadas da ATP. Trata-se de uma associação de âmbito nacional que, em 2014, agrupa um conjunto de empresas que asseguram cerca de 35 mil postos de trabalho e quase 3.000 milhões de euros de faturação. A escolha deveu-se ao facto daquela associação ser considerada a maior organização representativa do setor em Portugal e uma das mais importantes em termos europeus. Soares (2012) analisou como as indústrias deste setor têm desempenhado um papel relevante na indústria portuguesa. Segundo este autor, desde 1960 que a indústria têxtil se estabeleceu e progrediu em Portugal, tornando-se um dos maiores exportadores mundiais de têxteis e vestuários, dada a boa relação de preço/qualidade dos seus produtos. Este autor complementou que, o setor assume uma elevada importância em Portugal, pois representa cerca de 25% de produção da indústria transformadora e é considerado um dos principais setores exportadores. Nestas circunstâncias, torna-se pertinente estudar o uso das práticas de CG nessas indústrias no momento atual (ano 2014).

O questionário foi dividido em duas partes. Na primeira parte, em relação à medição das variáveis de contexto, esta será similar às medidas usadas nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), embora ajustadas à realidade portuguesa. Neste trabalho, optou-se por analisar o nível da tecnologia de produção utilizada pelas empresas inquiridas, usando para a sua mensuração os mesmos critérios de Ahmad (2012) e Tayles e Drury (1994). A segunda parte refere-se ao uso das práticas de CG e será medida conforme o estudo de Ahmad (2012). As respostas do inquérito permitirão recolher dados sobre o nível da concorrência, o nível da diversidade de produtos, o nível da dimensão da organização, o nível da importância da informação de custos para a tomada de decisões, o nível da tecnologia avançada de produção e o nível das práticas de CG, através do recurso a escalas de *Likert*. A extensão deste tema para a realidade portuguesa foi considerada relevante pelos investigadores (e.g., Gomes, 2007; Machado, 2013), atendendo ao facto de os estudos desta natureza serem considerados escassos.

Tal como nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), as hipóteses de investigação deverão ser testadas através da aplicação de um modelo de regressão linear múltipla. É de notar que a variável tecnologia avançada de produção não foi considerada naqueles estudos, tendo sido introduzida neste trabalho, pelo facto de ser uma das variáveis contingenciais mais comumente identificadas na literatura da Teoria da Contingência (Otley, 1980; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) e pelo facto de se acreditar que esta variável pode

influenciar o uso das práticas de CG nas empresas em estudo. Assim, a inclusão desta variável visou testar a extensão do uso da tecnologia avançada de produção. Os dados recolhidos a partir dos questionários serão analisados através do programa SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*) - versão 20.0.

Uma vez que não foi possível obter uma amostra representativa da população, todo o estudo terá um carácter exploratório que permite chegar a boas estimativas das características da população, embora não permite avaliar a precisão dos dados da amostragem e assim as estimativas obtidas não são estatisticamente generalizadas à população. O período de recolha de dados ocorreu de 13 de Maio 2014 a 24 de Julho 2014. Foram rejeitados os questionários que se encontravam indevidamente preenchidos. Tal como já foi referido, o instrumento de recolha de dados utilizado já tinha sido aplicado similarmente por Drury e Tayles (2005) e Machado (2007) pelo que não houve a necessidade de validar o mesmo. Porém, algumas questões foram adaptadas ao contexto do presente estudo, permitindo desta forma a reformulação das questões para que não houvesse problemas de compreensão, sendo ajustado de forma a minorar as ambiguidades. Ainda assim, dado que se procedeu a alguma alteração, pouco significativa, de algumas medidas nas variáveis latentes, procedeu-se à avaliação da consistência interna do instrumento de recolha de dados. Esta foi medida pelo coeficiente *Alpha Cronbach* que, de acordo com Pestana e Gageiro (2005, p. 525) «é uma das medidas mais utilizadas para verificar a consistência interna de um grupo de variáveis (itens) e pode definir-se como a correlação que se espera obter entre a escala usada e outras escalas hipotéticas do mesmo universo, com igual número de itens, que meçam a mesma característica». O seu valor encontra-se expresso na tabela seguinte:

Tabela 1. Fiabilidade interna das variáveis em estudo.

Variáveis Latentes	Itens	<i>Alpha de Cronbach</i>	Consistência Interna
Tecnologia avançada de produção	3	0,768	Razoável
Uso de Práticas de Contabilidade de gestão	36	0,906	Muito Boa
Concorrência	2	0,834	Boa

Pela análise dos valores apresentados na tabela anterior (Tabela 1), pode concluir-se que os elevados valores obtidos para a tecnologia avançada de produção (0,768) e para o uso de práticas de CG (0,906) têm uma consistência interna razoável e muito boa, respetivamente (Pestana & Gageiro, 2005). Para o ambiente concorrencial, o coeficiente *Alpha de Cronbach* calculado é elevado (0,834) e como o valor é superior a 0,80, tudo aponta para uma boa consistência interna. Relativamente às variáveis diversidade de produtos, dimensão da organização e a importância da informação de custos para a tomada de decisões, também consideradas no estudo de Machado (2007), não foram calculados estes coeficientes pelo facto de serem medidas por um só item e o valor do *Alpha de Cronbach* também é influenciado pelo número de itens.

Numa primeira fase, com vista a descrever e caracterizar a amostra do estudo, foi realizada uma análise descritiva exploratória dos dados em função da natureza das variáveis em estudo, recorrendo-se às seguintes medidas estatísticas: frequências (absolutas e relativas), medidas de localização (média), medidas de dispersão (desvio padrão), valor mínimo e valor máximo. Esta abordagem descritiva vai ajudar na perceção do uso das práticas de CG. Para analisar a variabilidade dos dados, aplicou-se, além do desvio padrão, o coeficiente de variação (CV). Lima et al. (2004) definiram este coeficiente como a medida de dispersão mais utilizada para medir a instabilidade relativa de uma característica ou variável, e traduz-se na relação entre o desvio padrão e a média. Numa segunda fase, e com objetivo de dar respostas às hipóteses de investigação, foi primeiramente realizado uma análise inferencial onde se pretendia analisar a associação entre as variáveis contextuais/contingenciais. Para tal, recorreu-se à aplicação do coeficiente de correlação de *Spearman (Rho de Spearman)*, dada a natureza das variáveis utilizadas, uma vez que estavam medidas na escala ordinal. Nas variáveis de natureza dicotómica, recorreu-se ao coeficiente de correlação de *Phi*. De acordo Lira (2004), a finalidade deste coeficiente é determinar se existe associação entre duas variáveis nominais e deve ser utilizado quando as variáveis correlacionadas são dicotómicas (tabelas 2x2). De referir que houve a necessidade de transformar as variáveis contingenciais que eram policotómicas em dicotómicas para analisar a sua associação com a variável dependente – uso das práticas de CG.

No sentido de dar resposta a cada uma das hipóteses de investigação fixadas anteriormente, ou seja, efetuar a análise da influência/impacto das variáveis independentes (contextuais) sobre a variável dependente (uso das práticas de CG), recorreu-se à utilização do modelo de regressão linear múltipla. Para a análise do modelo assumiu-se, tal como nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), que a variável dependente deve ser classificada numa linha contínua e não em duas alternativas discretas. Neste caso, houve a necessidade de transformar a variável dependente (uso das práticas de CG) numa variável quantitativa

contínua. Por conseguinte, neste modelo, será analisada a qualidade de ajuste das variáveis ao modelo (através da análise da significância de cada uma das variáveis, pelo teste *t-Student*), a contribuição global das variáveis utilizadas (teste do *F* - ANOVA), a análise do coeficiente de determinação ajustado, bem como os pressupostos do modelo estimado. Em toda a análise que a seguir se apresenta, para tomar decisões sobre as hipóteses de investigação, assumiu-se um nível de significância de 5%.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.

Para análise e discussão dos resultados, começa-se por caracterizar a amostra e analisar as variáveis. Depois, apresenta-se uma análise descritiva exploratória e inferencial, seguindo-se o processo de validação das hipóteses de investigação através da aplicação do modelo de regressão linear múltipla.

4.1. Caracterização da Amostra.

No presente ponto apresenta-se toda a análise e discussão de resultados que permitem dar resposta aos objetivos do estudo. Das 58 empresas, que constituem a amostra do estudo, apesar de um dos questionários rececionados não ter fornecido dados sobre a sua distribuição geográfica, observou-se que o maior número das empresas (89,5 %) pertence à região Norte de Portugal (Braga, Porto, Guarda, Aveiro, Viseu). Os restantes 10,6% pertencem à região Centro (Santarém e Leiria). Da amostra recolhida, pôde observar-se que 34,5% das empresas respondentes apresentam um volume médio anual de vendas inferior a 1.000.000 euros. A mesma percentagem registou-se para o intervalo de 1.000.0001 e 4.300.000 euros. As restantes empresas (31%) apresentaram um volume médio anual de vendas superior a 4.300.001 euros.

4.2. Uso das Práticas de Contabilidade de Gestão.

A frequência do uso dos subsistemas de Contabilidade de Gestão apresenta-se na tabela seguinte.

Tabela 2. Frequência do uso dos subsistemas de Contabilidade de Gestão.

	Sim		Não		Total
Sistemas de custeio	22	40%	33	60%	55
Sistema de avaliação de desempenho	22	39,3%	34	60,70%	56
Sistema de orçamento	32	59,3%	22	40,70%	54
Sistema de apoio à tomada de decisão	27	51,9%	25	48,10%	52

Os resultados da Tabela 2 indicam que a maioria das empresas respondentes utiliza os quatro subsistemas de CG identificados. A utilização do sistema de orçamento (59,3%) e o sistema de apoio à tomada de decisão (51,9%) é significativamente superior à utilização do sistema de custeio (40%) e à utilização de sistemas de avaliação do desempenho (39,3%). A maioria dos respondentes (59,3%) adota os sistemas de orçamento. O uso maior do sistema de orçamento é consistente com os estudos (e.g., Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Faria et al., 2012; Sunarni, 2013) que concluíram que estes sistemas também são amplamente implementados nas organizações. De acordo com Ahmad (2012), que estudou o uso das práticas de CG em pequenas e médias empresas, uma justificação para este facto pode estar associada à dimensão da organização. Este autor considerou que as maiores organizações possuem tarefas mais complexas e necessitam de um sistema de CG apropriado para as ajudar a coordenar as suas atividades.

4.3. Análise das Variáveis Contingenciais.

A Tabela 3 resume a estatística descritiva para as variáveis contingenciais consideradas no estudo.

Tabela 3. Análise descritiva para as variáveis contingenciais.

	Mínimo	Máximo	Média Teórica	Média Empírica	Desvio Padrão
Ambiente concorrencial (n=58)	2	5	3	4,21	0,833
Intensidade da concorrência via preço (n=58)	2	5	3	4,41	0,795
Diversidade de Produtos (n=58)	1	5	3	4,00	1,124
Importância da informação custos para tomada de decisões (n=58)	3	5	3	4,50	0,656

Começando pela variável “concorrência”, importa notar que a mesma resulta da combinação de outras duas variáveis: “ambiente concorrencial” e “intensidade da concorrência via preço”. Analisando os dados estatísticos destas variáveis, que se encontram expressos na Tabela 3, conclui-se que estas duas variáveis apresentam médias muito similares, de 4,21 (desvio padrão de 0,833) e 4,41 (desvio padrão de 0, 0,795), respetivamente, e têm valores mínimos e máximos coincidentes. Para um máximo de 5 pontos, a concorrência é vista pela maioria das empresas respondentes como elevada. Ainda, se pode concluir que o CV para esta variável é considerado médio (19,7% e 18%, respetivamente). Em relação à variável “diversidade de produtos”, para um máximo de 5 pontos, conclui-se que a diversificação dos produtos é elevada (produtos iguais ou superiores a 25), apresentando um CV considerado médio (28%). A variável contingencial considerada mais utilizada é a “importância da informação de custos para a tomada de decisões” com uma média de 4,5 (desvio padrão de 0,656), e um máximo de 5 pontos. O seu CV é de 14,6%, significando que os dados são homogêneos. Deste modo, conclui-se que a informação sobre o custo dos produtos é muito importante para a tomada de decisões. De referir, ainda, que todas as variáveis contingenciais apresentaram médias empíricas satisfatórias, uma vez que as médias obtidas são superiores às médias teóricas.

Para o uso da tecnologia avançada de produção, observou-se, nos 58 casos válidos, que 46,3% das empresas utilizam o “sistema de produção flexível”, o que corresponde a uma média de 3,3 pontos, superior a média teórica de 3 pontos, e um desvio padrão de 1,298. O seu CV é de 39%, o que significa que os dados são heterogêneos. No entanto, a baixa utilização do “sistema de intercâmbio eletrónico de dados (*Electronic Data Interchange* - EDI)” ou da “tecnologia *seamless*” pode relacionar-se ao facto de os respondentes não estarem familiarizados com estes termos.

Foi ainda propósito explorar de uma forma pormenorizada os dados recolhidos no sentido de se verificar a correlação entre as variáveis contingenciais, recorrendo-se ao coeficiente de correlação de *Spearman*. Os resultados obtidos demonstram que existe uma relação positiva direta e estatisticamente significativa entre as variáveis contingenciais diversidade de produtos e importância da informação de custos para a tomada de decisões, e entre as variáveis tecnologia avançada de produção e dimensão da organização, assumindo um nível de significância de 5%. Nestas circunstâncias, pode concluir-se que a interdependência observada entre a diversidade de produtos e a importância da informação de custos é considerada normal e expectável, pois considera-se que quanto mais as empresas fabricam uma variedade de produtos diversificados, mais é necessário o conhecimento da informação de custos para estes produtos, para auxiliar na tomada de decisões dos gestores. Ahmadzadeh et al. (2011) também concluíram que a diversidade de produtos tem o potencial de alterar a estrutura de custos, tendo em conta que os produtos consomem recursos e atividades em diferentes proporções. A interdependência observada entre a tecnologia e a dimensão da organização também é considerada normal e expectável, pois, é considerado que as organizações de maior dimensão possuem mais recursos e atuam num ambiente mais amplo e diversificado em termos de inovação tecnológica (Machado, 2007).

4.4. Validação das Hipóteses de Investigação.

Neste ponto será realizado o teste de coeficiente de correlação de *Phi* entre as variáveis independentes (contextuais) e a variável dependente (uso das práticas de CG), para estudar o comportamento conjunto dessas variáveis. Para isto, foi realizado um teste de hipóteses, onde se considera a seguinte hipótese nula: não existe associação entre as variáveis e a seguinte hipótese alternativa: existe associação entre as variáveis, assumindo um nível de significância de 5%. Quando o valor de prova for inferior ao nível de significância de 5% conclui-se que existem evidências estatísticas suficientes para rejeitar a hipótese nula, e, caso aconteça o

contrário, ou seja, o valor de prova for superior ao nível de significância de 5%, conclui-se que não existem evidências estatísticas suficientes para rejeitar a hipótese nula.

Para responder às cinco hipóteses de investigação, apresentadas no ponto 3, vai aplicar-se o modelo de regressão linear múltipla. Pois, pretende-se analisar se as variáveis independentes exercem uma influência positiva e direta na variável dependente *Uso de práticas de Contabilidade de Gestão*.

4.4.1. Nível da Concorrência versus Uso das Práticas de Contabilidade de Gestão.

Com a finalidade de avaliar a relação entre as variáveis concorrência enfrentada pela organização e o uso de práticas CG, analisou-se o grau de associação entre as duas variáveis tendo por base o coeficiente de associação de *Phi*. A concorrência enfrentada pela organização foi classificada em concorrência elevada e baixa. Ao analisar os resultados do coeficiente de *Phi* pôde verificar-se que, o coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,338 com um valor de prova de 0,023. Deste modo, podemos concluir que existe uma associação positiva e direta entre as variáveis concorrência enfrentada pela organização e o uso das práticas de CG, embora fraca. Esta associação é estatisticamente significativa (valor de prova inferior ao nível de significância de 0,05), pelo que a hipótese nula é rejeitada. Logo, a intensidade da concorrência enfrentada pela organização encontra-se associada positivamente com o uso das práticas de CG. Este resultado está consonante com uma vasta literatura (e.g., Alkizsa & Akbar, 2005; Al-Omiri & Drury, 2007; Ahmad, 2012; Bogale, 2013) que tem constatado a existência de uma associação positiva, direta e estatisticamente significativa entre a intensidade da concorrência enfrentada pelas organizações e o uso das práticas de CG.

4.4.2. Nível de Diversidade de Produtos versus Uso das Práticas de Contabilidade de Gestão.

Com o objetivo de analisar a relação entre as variáveis diversidade de produtos e uso de práticas de CG, foi analisada o grau de associação entre estas duas variáveis. A variável diversidade de produtos mede a diversidade relativamente ao número de produtos que fabrica, e foi classificada em diversificação muito baixa (até 5 produtos) e diversificação muito elevada (igual ou superior a 25 produtos). O coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,114 (valor de prova de 0,445). Podemos concluir que a diversidade de produtos não se encontra associada com o uso das práticas de CG, pois obteve-se um valor de prova superior ao nível de significância assumido. Os autores Al-Omiri e Drury (2007), Ismail e Mahmoud (2012) também não observaram, nos seus estudos, qualquer associação entre estas duas variáveis. Em oposição, Ahmadzadeh et al. (2011) comprovaram, a um nível de significância de 5%, que a variável diversidade de produtos está associada com o uso de práticas de CG. Assim, os estudos divergem e apresentam resultados contraditórios. O presente estudo, apesar de ter medido a diversidade de produtos diferentemente dos autores atrás referidos, não permitiu obter resultados conclusivos.

4.4.3. Dimensão da Organização versus Uso das Práticas de Contabilidade de Gestão.

Com o objetivo de testar a relação entre as variáveis dimensão da organização e o uso de práticas de CG, foi analisado o grau de associação entre as duas variáveis. A variável dimensão da organização mede o volume médio anual de vendas (em euros) pelo que foi classificada em grande e pequena. O coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,029 com um valor de prova de 0,848. A associação não é estatisticamente significativa (valor de prova superior ao nível de significância de 0,05). Logo, não existem evidências estatísticas, no estudo em questão, que comprove que a dimensão da organização encontra-se associada com o uso das práticas de CG. Este resultado não é consistente com, por exemplo, os estudos de Joshi (2001), Haldma e Lääts (2002), Al-Omiri e Drury (2007) que demostram consistentemente que a dimensão da empresa tem uma relação significativa com o uso das práticas de CG.

4.4.4. Importância da Informação de Custos para a Tomada de Decisões versus Uso das Práticas de Contabilidade de Gestão.

Para avaliar a relação entre as variáveis importância da informação de custo para a tomada de decisões e o uso das práticas de CG, foi analisado o grau de associação entre as duas variáveis. A variável importância da informação de custos para tomada de decisões foi classificada em sem importância e importância vital. O coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de -0,031 com um valor de prova de 0,833 (superior ao nível de

significância assumido). Deste modo, não existe uma associação entre as variáveis importância da informação de custos para a tomada de decisões e o uso das práticas de CG. Porém, os autores Al-Omiri e Drury (2007), Ahmadzadeh et al. (2011), Ismail e Mahmoud (2012) demonstraram que esta variável encontra-se associada ao uso das práticas de CG.

4.4.5. Tecnologia Avançada de Produção versus Uso das Práticas de Contabilidade de Gestão.

Por fim, para testar a relação entre a tecnologia avançada de produção e o uso das práticas de CG, analisou-se o grau de associação entre as variáveis. A variável tecnologia avançada de produção foi classificada em usado e não usado, e foram obtidos os seguintes resultados de associação. O coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,637 com um valor de prova inferior a 0,001. Neste caso, podemos concluir que existe uma associação forte, positiva e direta entre as variáveis tecnologia avançada de produção e o uso das práticas de CG. Dado que esta associação é estatisticamente significativa (valor de prova inferior ao nível de significância assumido), rejeita-se a hipótese nula. Logo, estas duas variáveis apresentaram uma associação forte e estatisticamente significativa. Bogale (2013) também concluiu, nos seus estudos, que a tecnologia avançada de produção tem uma forte relação (0,6) com o uso das práticas de CG avançadas e, consequentemente, esta variável pode influenciar o uso destas práticas. Este resultado é consistente com diversos estudos (e.g., Tayles & Drury, 1994; Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) que também concluíram que as tecnologias avançadas de produção influenciam o uso das práticas de CG.

4.5. Modelo de Regressão Linear Múltipla.

Para a aplicação do modelo de regressão linear múltipla, transformou-se a variável dependente (o uso das práticas de CG) numa variável quantitativa contínua, calculando a média das respostas em relação ao uso de cada uma das 36 práticas de CG para cada empresa correspondente. Drury e Tayles (2005) justificaram a utilização deste modelo, com base na premissa de que vários investigadores de CG utilizaram este método para testar hipóteses nos seus estudos. Neste modelo de regressão linear múltipla, pretende-se verificar se o comportamento da variável independente *X* implica o comportamento da variável dependente *Y*, ou seja, o efeito simultâneo das variáveis contextuais no uso das práticas de CG.

Deste modo, com base na informação obtida a partir da amostra, utilizaram-se como variáveis independentes (*X*) as seguintes: diversidade de produtos; concorrência; importância da informação de custos para tomada de decisões; dimensão da organização e a tecnologia avançada de produção. Por outro lado a variável dependente (*Y*) utilizada foi o uso das práticas de Contabilidade de Gestão. Para tal, foram estimados os coeficientes de regressão que se apresentam na Tabela 4, através do método dos mínimos quadrados. Lira (2004) complementou que estes coeficientes não mostram absolutamente a tendência linear, pois estes consideram-se como índices de monotonicidade. Isto significa dizer que para coeficientes positivos conduz a aumentos no valor *X* e corresponde a aumentos no mesmo sentido no valor *Y*, e para coeficientes negativos ocorre o oposto.

No presente estudo verificou-se que o coeficiente estatisticamente diferente de zero foi o associado à variável “Tecnologia avançada de produção” (o teste *t-Student* apresenta um valor de prova inferior ao nível de significância assumido de 0,05) e apresenta um sinal positivo. Este resultado suporta a hipótese de que quanto maior for o uso da tecnologia avançada de produção, maior será o uso das práticas de CG, ou seja, a tecnologia avançada de produção influencia direta e positivamente o uso das práticas de CG, permitindo, desta forma, a comprovação da hipótese 5. Pode ainda verificar-se, na coluna dos coeficientes padronizados, que as variáveis concorrência e tecnologia avançada de produção apresentam as maiores contribuições relativas para explicar o comportamento da variável dependente em estudo. Também Fargnoli et al. (2012, p. 7) argumentaram que «existe uma estreita relação de dependência entre a organização e a tecnologia adotada, pois a organização não depende dela própria, mas de circunstâncias ambientais e a tecnologia usada no momento». Embora a variável concorrência não se tenha mostrado estatisticamente significativa neste modelo, muitos foram os estudos (e.g., Mat & Smith, 2014; Bogale, 2013; Scarpin et al., 2012) que concluíram que tanto esta variável, como a tecnologia avançada de produção influenciavam o uso das práticas de CG que, por sua vez, tinham um impacto positivo no desempenho da organização.

Tabela 4. Estimação dos coeficientes e respetivo teste *t-Student*.

Constante e Variáveis independentes	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	<i>t-Student</i>	
	B	Erro padrão	Beta	Valor do teste	Valor de prova
(Constante)	1,423	1,000		1,423	0,163
Diversidade de Produtos	0,046	0,111	0,054	0,411	0,683
Concorrência	0,190	0,161	0,157	1,182	0,244
Importância da informação de custos para tomada de decisões	-0,127	0,176	-0,095	-0,724	0,473
Dimensão da organização	0,103	0,144	0,093	0,714	0,480
Tecnologia avançada de produção	0,432	0,093	0,586	4,661	< 0,001

Nota: Variável dependente: Uso das práticas de Contabilidade de Gestão.

Relativamente às restantes variáveis, nenhuma delas se revelou estatisticamente significativa, apesar de no estudo de Machado (2007) e Drury e Tayles (2005), as variáveis “diversidade de produtos” e “dimensão da organização” exercerem uma influência significativa no uso das práticas de CG, nomeadamente em termos de sofisticação do sistema de custeio. E no estudo de Al-Omiri e Drury (2007) se ter concluído que a variável “importância da informação de custos para tomada de decisões” influencia a mesma. Portanto, pode concluir-se que não existem evidências estatísticas significativas e suficientes que permitam afirmar que as variáveis independentes, concorrência, diversidade de produtos, dimensão da organização, importância da informação de custos para tomada de decisões influenciam o uso das práticas de CG. Em suma, de salientar que apenas se corroborou a quinta hipótese de investigação.

É de referir que em relação às variáveis que não se revelaram estatisticamente significativas, o sinal obtido para algumas dessas variáveis nem sempre coincidiu com o esperado. Por exemplo, o sinal obtido para a variável importância da informação de custos para a tomada de decisões foi contrário ao esperado, indicando que o uso das práticas de CG diminui, em média, à medida que aumenta a importância da informação de custos. Este resultado não é apenas contraditório com o resultado obtido no estudo de Machado (2007) como também é oposto aos restantes estudos analisados anteriormente (e.g., Drury & Tayles, 2005). Todavia, o uso das práticas de CG aumenta, em média, à medida que aumentam as variáveis concorrência, diversidade de produtos, dimensão da indústria e a tecnologia avançada de produção.

4.5.1. Qualidade do Ajuste.

As medidas relativas à qualidade do ajuste mostram os resultados do cálculo de regressão linear múltipla, apresentando o valor do coeficiente de correlação (r), o coeficiente de determinação (R^2) e o coeficiente de determinação ajustado (R^2 ajustado). Estas medidas, de acordo com Ahmad (2012), analisam o sucesso do modelo de regressão linear em explicar os efeitos simultâneos entre variáveis. No presente estudo pode verificar-se que a variável dependente “Uso das práticas de CG” vem explicada em 42% pelas variáveis independentes (variáveis explicativas) e o coeficiente de correlação ajustado (mais utilizado quando os modelos têm mais do que uma variável independente, sendo o caso) indica que 34,3% da variabilidade total no uso das práticas de CG é explicada pelas variáveis independentes presentes no modelo de regressão linear ajustado.

Interessa ainda analisar se o modelo ajustado é significativo. Segundo Machado (2007), através dos testes de inferência estatística: teste F e teste t -Student é possível confirmar a qualidade do ajustamento do modelo. Estes testes determinam os resultados da amostra para o universo sendo que o teste F avalia o modelo em termos globais, o teste t -Student avalia cada um dos coeficientes individualmente e já apresentados e analisados anteriormente (ver Tabela 4). De acordo com os valores obtidos para o teste F , apresentando ele um valor de prova de 0,001 (inferior ao nível de significância assumido de 0,05), permite concluir que a relação linear entre a variável uso das práticas de CG e as variáveis tecnologia avançada de produção, diversidade de produtos, importância da informação de custos para tomada de decisões, dimensão da organização, concorrência, é estatisticamente significativa. Pode então dizer-se que o modelo encontrado é significativo. Assim, o modelo ajustado vem dado pela seguinte equação:

[1]

*Uso das Práticas de CG = 1,423 + 0,046 Diversidade de Produtos + 0,190 Concorrência -
 - 0,127 Importância de custos para tomada de decisões + 0,103 Dimensão +
 + 0,432 Tecnologia avançada de produção*

4.5.2. Diagnóstico dos Pressupostos do Modelo Estimado.

A validação do modelo de regressão linear múltipla exige a verificação de alguns pressupostos, nomeadamente a análise dos resíduos (homocedasticidade - os erros possuem uma variância constante; da normalidade - erros possuem uma distribuição normal de média nula; e da autocorrelação - os erros são independentes entre si) e da multicolinearidade (correlação entre as variáveis independentes).

Homocedasticidade:

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), a variância constante das variáveis aleatórias residuais é designada de homocedasticidade. De acordo com os autores, quando existe violação deste pressuposto, o modelo considera-se ineficiente. Pelos resultados obtidos, concluiu-se que existe uma relação linear entre o “uso das práticas de CG” e as variáveis independentes, uma vez que os resíduos mantêm uma amplitude aproximadamente constante em relação ao eixo horizontal zero, permitindo assumir o pressuposto da homocedasticidade. Isto é, os resíduos quando representados em função dos valores estimados da variável dependente distribuem-se de uma forma aleatória em torno de zero, apresentando uma variância constante.

Normalidade:

Para Pestana e Gageiro (2005), o pressuposto da normalidade dos erros pode ser testado graficamente ou utilizando o teste K-S (*kolmogorov-Smirnov*) uma vez que o número de observações é superior a 30. A normalidade dos resíduos não significa que todos os respondentes utilizam as mesmas práticas de CG, mas sim que existe uma distribuição normal de uso destas práticas para cada subsistemas de CG. Assim, através do valor de prova obtido para o teste K-S, igual a 0,968, não se rejeita a hipótese de que a variável erros segue distribuição normal, assumindo um nível de significância de 5%. Neste sentido, o pressuposto da normalidade é confirmado.

Autocorrelação:

Para testar o pressuposto da independência dos resíduos, isto é, a autocorrelação dos erros é usual utilizar-se a estatística proposta por *Durbin-Watson* (Johnston & Dinardo, 2000). Pretende-se analisar se as variáveis aleatórias residuais são independentes entre si, ou seja, se a sua covariância é nula. De acordo com Pestana e Gageiro (2005), os resultados deste teste têm a seguinte interpretação: valores próximos de 2 – não existe autocorrelação dos resíduos; valores próximos de 0 – existe uma autocorrelação positiva e valores próximos de 4 – existe autocorrelação negativa. Uma vez que, de acordo com os resultados obtidos para a estatística do *Durbin-Watson*, obteve-se um valor de 1,971 conclui-se que não existe autocorrelação. Desta forma, pode dizer-se que os resíduos são independentes entre si e a covariância entre os mesmos é nula, confirmando a hipótese nula (inexistência de autocorrelação).

Multicolinearidade:

Pestana e Gageiro (2005), referem para a tolerância, o valor considerado como limite abaixo do qual existe multicolinearidade é 0,1. Logo, da análise aos valores apresentados na tabela anterior, pode verificar-se que a tolerância (mede a proporção da sua variação que não é explicada pelas restantes variáveis independentes) não apresenta nenhum valor inferior a 0,1. A tolerância mais baixa é 0,851, correspondente à variável concorrência. Pode concluir-se que 85,1% da variabilidade na concorrência não são explicadas pelas restantes variáveis independentes. Para o VIF (inverso da tolerância), o valor considerado limite acima do qual existe multicolinearidade é 10. Logo, observa-se que não existe nenhum VIF superior a 10. Conclui-se, assim, pela inexistência de multicolinearidade. Segundo os autores, a intensidade da multicolinearidade é elevada quando o *condition index* é maior que 30, e quando uma componente contribui em mais de 90% para a variância de duas ou mais variáveis. Pôde verificar-se que o *condition index* mais elevado é 25,841, ou seja, inferior a 30, pelo que podemos concluir que não existe multicolinearidade. Além disso, observa-se que existe apenas uma variável (constante) que contribui em mais de 90% para a variância de duas ou mais variáveis.

Depois de verificados cada um dos pressupostos do modelo de regressão linear múltipla, pode concluir-se que o modelo estimado mostra-se adequado para descrever a relação existente entre as variáveis independentes e dependente.

5. CONCLUSÃO.

O presente trabalho de investigação científica pretendeu verificar hipóteses de relação entre cinco contingências (a concorrência, a diversidade de produtos, a dimensão da organização, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção) e o uso de práticas de CG. As hipóteses de investigação do modelo de análise foram suportadas na teoria da contingência organizacional. O estudo incidiu sobre uma população de 512 empresas do setor têxtil e vestuário que fazem parte da Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP), de acordo com os dados facultados em 2014 através de um inquérito por questionário enviado à totalidade da população. A participação limitou-se a 58 empresas da população estabelecida, sendo relevante referir que as conclusões apresentadas referem-se à amostra em questão, não podendo ser generalizadas.

Os resultados do estudo quantitativo evidenciaram que as práticas de CG tradicional são mais utilizadas do que as práticas de CG consideradas contemporâneas. Este resultado é consistente com outros estudos (e.g., Frezatti, 2007; Askarany, 2012; Sunarni, 2013), na medida em que refletem um baixo grau de uso de práticas contemporâneas. De facto, o uso das práticas tradicionais prevalece nas empresas (Souza et al., 2003), mas estas também utilizam práticas contemporâneas (custeio ABC, medidas não financeiras). Adler et al. (2000) e Hyvonën (2005) também haviam verificado que as empresas utilizam práticas contemporâneas, mas de forma gradual e lenta, pois os gestores possuem mais confiança nas práticas tradicionais. Esta discussão torna pertinente a perspetiva de Junqueira (2010), segundo o qual as práticas contemporâneas devem ser usadas não em substituição mas de forma complementar com as práticas tradicionais.

Para além da interdependência verificada entre algumas das variáveis do modelo de análise, os resultados obtidos através do modelo de regressão linear múltipla permitiram concluir que a tecnologia avançada de produção influencia, de forma positiva e direta, o uso das práticas de CG. Este resultado está consistente com os autores (e.g., Ajibolade, 2013; Bogale, 2013; Mat & Smith, 2014) que concluíram que o uso das práticas de CG é influenciado pela tecnologia avançada de produção. O facto de a tecnologia ser um dos fatores que conduz a mudanças no ambiente de negócios (e.g., Sunarni, 2013) pode permitir extrapolar que a tecnologia influencia o uso das práticas de CG. Na verdade se as empresas atuam num ambiente de inovações tecnológicas, utilizando modernas tecnologias e modernos processos de gestão, então, naturalmente, podem ser impelidas para a implementação de práticas de CG (Klein, 2014). Assim, confirma-se o argumento de que a utilização de novas tecnologias de produção causa mudanças nos sistemas de CG, nomeadamente em termos do uso de práticas de CG (Shields, 1998; Ahmad, 2012). Por seu turno, tal uso ajusta-se em função da complexidade tecnológica (Ajibolade, 2013).

Em relação aos principais contributos desta investigação, em termos académicos, sublinhe-se o facto de ter permitido constatar que o fator contextual que exerce influência no uso das práticas de CG nas empresas portuguesas do setor têxtil e vestuário é a tecnologia avançada de produção. Para além de dar a conhecer a realidade concreta de um conjunto de empresas do setor têxtil e vestuário, o estudo também permitiu confirmar que as práticas de CG usadas nestas empresas não divergem muito das práticas de outros países, apresentando um avanço na perceção do uso das práticas de CG para a amostra deste setor em concreto. A literatura (e.g., Shields, 1998; Gerdin, 2005; Faria et al., 2012) tem referido que existe uma discrepância entre os desenvolvimentos teóricos mais recentes e o uso das práticas de CG. O presente estudo permite concluir que tal também ocorre nas empresas do setor têxtil e de vestuário analisadas. Consonante com estudos noutros países (e.g., Tomás et al., 2008; Coelho, 2011; Machado, 2013), a presente investigação demonstrou que, também em Portugal, o uso de práticas de CG tradicionais prevalece sobre o uso das práticas de CG contemporâneas.

Quanto aos contributos práticos da presente investigação, pode referir-se que os executantes da CG, em empresas similares às estudadas, têm maior suporte para considerarem a influência da tecnologia avançada de produção. Desta forma, corrobora-se que a inovação tecnológica com que se defrontam os gestores terá de ser considerada nas suas opções (tomada de decisão) de implementação e uso de sistemas de planeamento, avaliação e controlo. Além disso, este estudo também permite alertar gestores e preparadores da informação de CG sobre a eventual necessidade de introdução total ou parcial de novas práticas, uma vez que se reforçou

a demonstração, para a tipologia de empresas estudadas, de que as práticas mais tradicionais podem prevalecer ou servir de apoio à implementação de práticas mais inovadoras.

Apesar dos méritos da presente investigação, o estudo tem limitações que devem ser consideradas, quando se analisam os resultados. Em primeiro lugar, a dimensão da amostra é relativamente baixa. A amostra não é representativa de todo o setor têxtil e vestuário português, pelo que o estudo tem um caráter exploratório e as conclusões não poderão ser tomadas como uma representação alargada do mesmo universo. Neste sentido, o estudo é limitado para um conjunto de indústrias do setor têxtil e vestuário localizadas em Portugal continental, pelo que a sua generalização para outros setores também não é possível, pois pode conduzir a resultados diferentes. O conjunto de variáveis contingentes consideradas é relativamente pequeno, refletindo um ambiente pouco complexo para estas empresas. Optou-se por um número limitado de variáveis para evitar um questionário demasiado extenso, que diminuiria certamente a taxa de respostas. Tendo em conta a natureza e as circunstâncias em que foram respondidos os inquéritos, os resultados podem não ser totalmente fiáveis.

As limitações apresentadas podem ser o ponto de partida para outras hipóteses de investigação futuras. Desta forma, para ultrapassar algumas das limitações citadas, seria interessante analisar, futuramente, o uso das práticas de CG para outras subpopulações do setor têxtil e vestuário ou de outros setores em Portugal, de forma a averiguar se existem divergências face aos resultados encontrados. Outra alternativa seria a realização de um estudo que tivesse em conta outras variáveis contingenciais que não foram consideradas neste estudo, e que podem ter influência no uso das práticas de CG, nomeadamente a estrutura organizacional, a estratégia, a incerteza ambiental e a cultura organizacional referidas na literatura (e.g., Chenhall, 2003; Wang & Huynh, 2013). Atendendo ao facto da presente investigação ser quantitativa, sugere-se, no futuro, a utilização de estudos de caso com recurso a entrevistas ou documentos, com suporte teórico na teoria institucional ou outra, para estudar as mesmas ou algumas das variáveis, formando uma base consistente de evidência que aumente a confiança dos resultados. Atendendo a que a literatura (e.g., Langfield-Smith, 1997; Otley, 1980) tem referido a eficiência (desempenho) como uma variável dependente necessária para a determinação de um apropriado ajuste entre os sistemas de controlo de gestão e as variáveis contingenciais, também se sugere a inclusão desta variável em estudos futuros.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008): "The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis". *The British Accounting Review*, vol. 40, pp. 2-27.
- Abernethy, M., Lillis, A., Brownell, P., & Carter, P. (2001): "Product diversity and costing system design choice: field study evidence". *Management Accounting Research*, vol. 12, n.º 3, pp. 261-279.
- Adler, R., Everett, A., & Waldron, M. (2000): "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation". *Accounting Forum*, vol. 24, n.º 2, pp. 131-150.
- Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian medium firms*. Exeter: University of Exeter.
- Ahmadzadeh, T., Etemadi, H., & Pifeh, A. (2011): "Exploration of factors influencing on choice the Activity-Based costing system in Iranian organization". *International Journal of Business Administration*, vol. 2, n.º 1, pp. 61-70.
- Ajibolade, S. (2013): "Management accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies: A contingency theory perspective". *British Journal of Arts and Social Sciences*, vol. 14, n.º 2, pp. 228-244.
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007): "A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations". *Management Accounting Research*, vol. 18, pp. 399-424.
- Albu, N., & Albu, C. (2012): "Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania". *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 23, n.º 3, pp. 245-276.
- Alkizsa, A., & Akbar, S. (2005): *The impact of business environment on management accounting practices: Libyan evidence*. Liverpool: University of Liverpool management school.
- Askarany, D. (2012): "An exploratory study into the implementation of management accounting changes in Australia". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, vol. 8, n.º 5, pp. 628-640.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003): "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, pp. 675-698.
- Bogale, E. (2013): "Advanced management accounting techniques in manufacturing firms in Ethiopia". *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 4, n.º 16, pp. 9-17.

- Chenhall, R., & Langfield-Smith, K. (1998): "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study". *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 1-19.
- Chenhall, R. (2003): "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, pp. 127-168.
- Coelho, A. (2011): *Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Drury, C., & Tayles, M. (2005): "Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations". *The British Accounting Review*, vol. 37, pp. 47-84.
- Erserim, A. (2012): "The impacts of organizational culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 62, pp. 372-376.
- Fargnoli, E., Almeida, E., Palhares, G., Silvério, K., & Marques, R. (2012): "Teoria da Contingência". *Administração e Negócio*, pp. 61-80.
- Faria, A., Trigueiros, D., & Ferreira, L. (2012): "Práticas de custeio e controlo de gestão no sector hoteleiro do Algarve". *Tourism & Management Studies*, n.º 8, pp. 100-107.
- Frezatti, F. (2007): "The economic paradigm in management accounting: return on equity and the use of various management-accounting artifacts in Brazilian context". *Managerial Auditing Journal*, vol. 22, n.º 5, pp. 514-532.
- Gerdin, J. (2005): "Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach". *Accounting, Organization and Society*, vol. 30, pp. 99-126.
- Gomes, C. (2007): *A contabilidade de gestão e o custeio baseado em atividades nas grandes empresas portuguesas: os determinantes do custeio baseado nas atividades*. Braga: Universidade do Minho.
- Guerra, A. (2007): *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade de gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002): "Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies". *Management Accounting Research*, vol. 13, n.º 4, pp. 379-400.
- Hyvönen, J. (2005): "Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia". *Advances in International Accounting*, vol. 18, pp. 97-120.
- Ismail, T., & Mahmoud, N. (2012): "The influence of organizational and environmental factors on cost systems design in Egypt". *British Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, vol. 4, n.º 2, pp. 31-51.
- Ittner, C., & Larcker, D. (2001): "Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective". *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, pp. 349-410.
- Ittner, C., & Larcker, D. (2002): "Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practices?" *The European Accounting Review*, vol. 11, n.º 4, pp. 787-794.
- Johnston, J., & Dinardo, J. (2000): *Métodos Económicos*. 4ª Edição, McGraw-Hill.
- Joshi, P. (2001): "The international diffusion of the new management accounting practices: the case of India". *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, vol. 10, pp. 85-109.
- Junqueira, E. (2010): *Perfil do sistema de controle gerencial sob perspectiva da Teoria da Contingência*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Klein, L. (2014): *A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústria paranenses*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.
- Langfield-Smith, K. (1997): "Management control systems and strategy: a critical review". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 2, pp. 207-232.
- Lee, R. (2004): *Implantação e aplicações de um sistema de custeio direto de uma confecção*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Leftesi, A. (2008): *The diffusion of management accounting practices in developing countries: evidence from Libya*. Huddersfield: University of Huddersfield Business School.
- Lima, L., Nunes, H., & Neto, F. (2004): "Coeficientes de variação de algumas características do meloeiro: uma proposta de classificação". *Horticultura brasileira*, vol. 22, n.º 1, pp. 14-17.
- Lira, S. (2004): *Análise de correlação: Abordagem teórica e de construção dos coeficientes com aplicações*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.
- Machado, E. (2007): *A influência de certos fatores contextuais no nível de sofisticação dos sistemas de custeio de algumas organizações portuguesas*. Porto: Universidade de Porto.

- Machado, M. (2013): "Balanced Scorecard: an empirical study of small and medium size enterprises". *Review of Business Management*, vol. 15, n.º 46, pp. 129-148.
- Major, M. (2009): "Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão". *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, vol. 8, n.º 1, pp. 43-50.
- Major, M. & Vieira, R. (2009): *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora.
- Mat, T., & Smith, M. (2014): "The impact of changes in environment and AMT on management accounting practices and organizational strategy, structure and performance". *Journal of Applied Management Accounting Research*, vol. 12, n.º 1, pp. 55-82.
- Merchant, K. (1981): "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance". *Accounting Review*, vol. 56, pp. 813-829.
- Ngingo, A. (2012): *Determinants of management accounting practices of firms listed on the Nairobi securities exchange*. Nairobi: University of Nairobi.
- Otley, D. (1980): "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n.º 4, pp. 413-428.
- Pestana, M. & Gageiro, J. (2005): *Análise de dados para ciências sociais: A complementaridade do SPSS*, (4ª edição), Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Scarpin, J., Rocha, W., Silva, M., & Domenico, D. (2012, Julho). Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do Sistema de custeio. *12º congresso USP de controladoria e contabilidade*.
- Shields, M. (1998): "Management accounting practices in Europe: A perspective from the States". *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 501-513.
- Soares, E. (2012): *A entrada da China na OMC- Ameaça ou oportunidade: O caso da indústria têxtil e de vestuário no norte de Portugal*. Braga: Universidade do Minho.
- Soutinho, H. (2006): *Design funcional de vestuário interior*. Braga: Escola de engenharia, Universidade do Minho.
- Souza, M., Lisboa, L., & Rocha, W. (2003): "Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais". *Revista de Contabilidade e Finanças*, vol. 14, n.º 32, pp. 40-57.
- Sulaiman, M., Ahmad, N., & Alwi, N. (2004): "Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature". *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, n.º 4, pp. 493-508.
- Sunarni, C. (2013): "Management accounting practices and the role of management accountant: evidence from manufacturing companies through Yogyakarta, Indonesia". *Review of Integrative Business & Economics Research*, vol. 2, n.º 2, pp. 616-626.
- Tayles, M., & Drury, C. (1994): "New manufacturing technologies and management accounting systems: some evidence of the perceptions of UK management accounting practitioners". *International Journal of Production economics*, vol. 36, n.º 1, pp. 1-17.
- Tomás, A., Major, M., & Pinto, J. (2008): "Activity-Based Costing and management (ABC/M) nas 500 maiores empresas em Portugal". *Contabilidade e Gestão*, n.º 6, pp. 33-66.
- Wang, D., & Huynh, Q. (2013): "An assessment of the role of the perceived usefulness in the adoption of management accounting practices". *African Journal of Social Sciences*, vol. 3, n.º 4, pp. 85-96.
- Yalcin, S. (2012): "Adoption and benefits of management accounting practices: An Inter-country comparison". *Accounting in Europe*, vol. 9, n.º 1, pp. 95-110.